

TAX MOOT

Memorial Relativo à Fazenda Estadual

Equipe:112

2018

SUMÁRIO

1. DOS FATOS	1
2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	2
2.1 Da não incidência da imunidade sobre o ICMS.	5
3. SUJEITOS PASSIVOS DO ICMS	7
4. CONTRIBUINTE DE DIREITO E CONTRIBUINTE DE FATO	10
4.1 Dos argumentos que sustentam o posicionamento do STF.	12
5. A NÃO CUMULATIVIDADE PERANTE A NEUTRALIDADE.....	16
6. DA OFENSA À SEGURANÇA JURÍDICA.....	18
7. DO IMPACTO DO TRIBUTO NO PREÇO	20
8. DO PEDIDO	22
REFERÊNCIAS.....	24

**EXCELENTÍSSIMOS SENHORES DOUTORES MINISTROS JULGADORES DA
COLETA TURMA DO EXCELSO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Recurso Extraordinário nºxxxxx

Autos de origem: xxxxxxxxxxxxxxxx

Estado do Rio Grande do Sul, já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe movido contra ato do **Hospital Santa Casa de Misericórdia**, vem respeitosamente, por suas procuradoras infra assinadas, apresentar o presente **MEMORIAL**, com a breve exposição dos fatos e do Direito, requerendo ao final que seja dado provimento ao recurso interposto, pelas razões a seguir aduzidas.

1. DOS FATOS

O Hospital Santa Casa de Misericórdia, situado na cidade de Porto Alegre, adquiriu de fornecedor situado no mesmo Estado medicamentos a serem ministrados a seus pacientes. Na compra do insumo ocorreu a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), devidamente destacado em nota fiscal e recolhido pelo vendedor dos medicamentos.

Assim, tendo em vista que o ICMS é um imposto passível de repercussão econômica, o hospital ajuizou medida judicial visando obter imunidade do ICMS na aquisição dos medicamentos. A ação foi julgada improcedente em primeira instância e mantida em segunda instância.

Dessa forma, restou ao Hospital Santa Casa de Misericórdia a interposição de Recurso Extraordinário, o qual foi admitido e, considerando o julgamento designado, ensejou o presente memorial, conforme os fundamentos a seguir expostos.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição da República de 1988 estabeleceu algumas hipóteses de não incidência dos tributos, chamadas imunidades tributárias. O objetivo do legislador com essa medida foi proteger um grupo de contribuintes que por serem dotados de características peculiares não possuem condições de verter contribuições como os demais. Assim, as imunidades são proibições constitucionais de tributação.

De forma geral, as imunidades estão previstas no art 150, VI CR/88, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL,1988)

O Doutrinador Ezio Vanoni expõe que as imunidades historicamente mudaram o seu sentido, para o Direito Romano, a imunidade estava intrinsecamente ligada à liberdade. Os cidadãos Romanos, por serem homens livres, pagavam menos impostos ao Império. De outro modo, atualmente a imunidade é a proteção constitucional dada a alguns por possuírem características peculiares.

A primeira ideia que se tem com relação às imunidades é a de que o Constituinte houve por bem proteger (tornar imunes) certas pessoas ou circunstâncias. Dado que a princípio todos devem contribuir com as despesas comuns, o aspecto protetivo da imunidade, merece maior reflexão.

A ideia de imunidade traz consigo uma noção de proteção, de liberdade. Já em Roma os cidadãos eram imunes. É verdade que eles sujeitavam a um tributo, como sinal de condição de sua cidadania e portanto de liberdade não se cobravam deles, entretanto, os tributos provinciais, cuja cobrança era odiosa diante da avidez do arbítrio dos publicanos. (VANONI, 1952. p 17-20)

A respeito das imunidades, Schoueri esclarece que existe uma correlação entre essas e a capacidade contributiva, ou seja, pretende garantir a não incidência tributária a quem não possui meios para arcar com o ônus do tributo. Outro motivo levantado para explicar a imunidade é a coerência do ordenamento jurídico, como se observa no trecho que segue:

Mais certo parece raciocínio que vê nas imunidades também a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva: sua falta, manifesta em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição. [...] Encontrar-se-ão no texto constitucional imunidades cuja função é meramente de ordem sistemática: tendo em vista a repartição de competências tributárias, houve por bem o constituinte valer-se do instituto da imunidade com a finalidade de oferecer coerência ao próprio sistema. Nesse caso, a norma da imunidade decorrerá da confluência do dispositivo específico e da coerência buscada. (SHOUERI, 2012.p.389)

Ainda nesse sentido, Lilliam Murphy e Thomas Nagel na obra 'O mito da propriedade', enfrentam o tema da diferenciação da tributação conforme as circunstâncias peculiares do contribuinte. Essa tese, assim como as acima expostas, demonstra os motivos para a tributação diferenciada e a importância das imunidades.

Consideremos, como caso limite, a forma mais simples de imposto, que é o imposto fixo individual: cada pessoa paga de imposto a mesma quantia em dólares, independentemente de sua renda. Além de ser simples, o imposto fixo individual tem a pretensão formal- e superficial, bem entendido - de ser equitativo, uma vez que trata todos os contribuintes literalmente da mesma maneira. Se isso fosse justo, seria fácil resolver a questão da equidade vertical: as pessoas com rendas diferentes não deveriam pagar de imposto quantias diferentes, mas todos a mesma quantia. Porém, mesmo os adversários mais ferrenhos de toda a redistribuição que não a garantida pela renda pré tributária recusam-se a aceitar o imposto fixo individual quase não há quem o defenda como forma apropriada para um imposto de renda nacional. (MURTHY e NAGEL, 2005. p. 18)

Contemplada essa visão geral das imunidades, passa-se à análise da imunidade às entidades de Assistência Social, conforme previsto no art. 150, VI, C da

CR/88. O legislador constituinte, ao pensar a imunidade dessas instituições compreendeu que como elas prestam atividades que constitucionalmente são deveres do Estado, seria inadequada a cobrança de impostos dessas. Por exemplo, a Constituição enaltece que é dever do Estado a promoção da educação. Entretanto, diante das tantas atribuições constitucionalmente delegadas a ele, o Estado tem sido ineficiente no dever de prestação educacional. Assim, retira-se a incidência tributária das entidades privadas que promovem a educação, desde que não tenham fins lucrativos. A esse respeito, Schoueri afirma:

Para as entidades assistenciais e de educação a ratio da imunidade é ainda mais evidente educação e assistência social estão entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincube o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva. (SCHOUERI, 2012)

Cabe ainda ressaltar que as entidades filantrópicas de saúde além de não poder auferir lucro, devem cumprir os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, à saber:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.(BRASIL, 1966)

Assim, pelo que se afere do sentido legal, o descumprimento de qualquer dos requisitos acima dispostos levam a entidade filantrópica a perder o benefício da imunidade tributária.

A fim de melhor regulamentar os requisitos para certificar a sociedade de saúde como beneficente, a Lei 12.101 de 2003 dispõe em seu art. 4º¹ que para que

¹ Art. 4º Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

seja considerada beneficente, a entidade de saúde deve comprovar o percentual mínimo de 60% de prestação de serviços ao SUS. No caso em tela, esse percentual mínimo não foi comprovado, de modo que deixa dúvida sobre o cumprimento do requisito legal.

2.1 Da não incidência da imunidade sobre o ICMS.

O ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) é de competência estadual e distrital, conforme elencado no art. 155, inciso II da Constituição da República de 1988, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
III - propriedade de veículos automotores. (BRASIL,1988) Grifo nosso

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias corpóreas ou incorpóreas² e a prestação de serviços de transporte e comunicação, envolvendo, no caso a mudança de titularidade dos medicamentos. Importante ressaltar que para a

I - celebrar contrato, convênio ou instrumento congêneros com o gestor do SUS; II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento); III - comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o inciso II, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.

² Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. (...) 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050)

ocorrência do fato gerador, é necessária a troca de titularidade, não bastando apenas a movimentação da mercadoria. Dra. Alessandra Teixeira sustenta a necessidade da mudança da titularidade para que se materialize a hipótese de incidência, ou seja, que ocorra o fato gerador:

[...] para que tenha configuração do aspecto material do ICMS relativo. Às operações de circulação de mercadoria, faz-se necessário que se observe a existência conjunta de três situações jurídicas: operação, circulação e mercadoria. As operações somente podem ser compreendidas juridicamente, ou seja, enquanto negócio ou ato jurídico. Essas são o núcleo do aspecto material; é sobre elas que o imposto incide, mas, para que ocorra o fenômeno da incidência, é mister que as operações impliquem circulação de mercadoria. Por circulação entende-se a mudança de titularidade de um bem, que implique disponibilidade sobre o mesmo, ou seja, quem receber esse bem objeto de uma operação de circulação poderá dele dispor. Por derradeiro, com relação à mercadoria, essa deve ser entendida enquanto bem corpóreo ou não, destinado ao comércio, sendo, objeto de mercancia. (TEIXEIRA, 2002, p. 264)

Desse modo, entende-se troca de titularidade como repasse da mercadoria ou do serviço a titular distinto. Por exemplo, caso a operação ocorra entre lojas da mesma rede, na hipótese do envio de uma mercadoria de um estabelecimento para o outro, não haverá a incidência de ICMS, pois pertencem ao mesmo titular³.

No caso em comento, visto que ocorreu a troca de titularidade dos medicamentos com a compra feita pelo hospital, fica caracterizada a incidência do ICMS na operação. Entretanto, haja vista que o art. 150 da Constituição de 1988 não abarca no rol das imunidades a circulação de mercadorias e partindo do pressuposto que conforme as tradicionais regras de hermenêutica, as imunidades devem ser interpretadas restritivamente, não há que se falar de imunidade quanto ao ICMS. Nesse sentido, o STF tem se manifestado do seguinte modo:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. 1. O Supremo Tribunal vem se posicionando no sentido de que a imunidade tributária referida no art. 150, VI, d, da Carta deve ser interpretada restritivamente, não abrangendo todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 915014. Min Relator Roberto Barroso. Tribunal Pleno, julgado em 24/05/2016)

³ Súmula 166 do STJ: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte

Portanto, como o ICMS não está expresso no art. 150, VI CR/88, sob a ótica da interpretação restritiva, não há que se falar em imunidade ao referido imposto. Assim, caso a colenda turma compreenda que o Hospital Santa Casa de Misericórdia é uma entidade filantrópica, não há que se falar em imunidade com base na imprevisibilidade legal.

3. SUJEITOS PASSIVOS DO ICMS

O sujeito passivo do ICMS é a pessoa que pratica habitualmente e em grande volume a comercialização de mercadoria, ou a prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual e comunicação. Somado a isso, também incide o ICMS sobre as operações ou prestações que incidem no exterior⁴.

A sujeição passiva do imposto se divide ainda em direta e indireta. Direta, como se pode perceber é a do contribuinte, aquele que tem relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação principal, ou seja, aquele que deve pagar o valor do tributo ou a penalidade em pecúnia, conforme conceituado no art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, vejamos:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (Grifo nosso)

⁴ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial.

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Na situação em tela, quem deve recolher o imposto não é a Santa Casa de Misericórdia, mas sim os fornecedores de medicamentos e demais insumos médicos, pois são eles que realizam a atividade de intuito comercial, colocando os fármacos em circulação ao vendê-los.

Já a sujeição passiva indireta também é inserida no artigo 121 do CTN, apresentando a figura do responsável, e sua determinação deve decorrer de lei. Sua conceituação, diferentemente da sujeição passiva direta, nos é dada no art. 5º da Lei Complementar 87/96:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Segundo o que estabelece o art. 5º, deve-se ressaltar que não existe qualquer dispositivo legal estabelecendo que na compra de medicamento, caso o contribuinte principal não efetue o pagamento devido, o consumidor deverá ser acionado pelo Fisco ao pagamento do imposto, evidenciando mais ainda a não integração da Santa Casa dentro da relação jurídico tributária. Para que a Santa Casa fosse considerada sujeito passivo, tal obrigação deveria decorrer de lei.

Existe ainda outro tipo de sujeição passiva indireta, além da figura do responsável, sendo ela a do substituto legal tributário, disciplinado no art. 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A substituição tributária ocorre quando é inviável o recolhimento do tributo em cada etapa da cadeia econômica, assim o legislador autoriza o recolhimento tributário

ou no início (recolhimento tributário para frente ou progressivo) ou no final da cadeia (recolhimento tributário para trás ou regressivo). O Doutrinador Luciano Amaro explica:

O substituto legal tributário é a figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado e põe como sujeito passivo um substituto. (AMARO, 2012,p.308)

Nesse contexto, o responsável tributário, não é quem efetivamente pratica o fato gerador, mas quem a lei chama a fazer o recolhimento. O referido autor explica da seguinte forma:

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo). (AMARO,2012. p.303)

Assim sendo, o substituto legal está vinculado ao fato gerador, podendo ocasionar na retirada da responsabilidade do pagamento do contribuinte ou no auxílio do cumprimento da obrigação.

A partir da leitura dos artigos supracitados, é possível perceber que o Hospital Santa Casa da Misericórdia não se enquadra em nenhuma das hipóteses de contribuinte do ICMS, pois, no presente caso, este é consumidor final na operação de compra de medicamentos, sendo a responsabilidade do recolhimento do imposto dos fornecedores dos fármacos e demais insumos médicos.

Nesse sentido, é incontestável que o Hospital Santa Casa de Misericórdia não integra a relação jurídico-tributária, reforçando o argumento de que ele não é contribuinte de direito do ICMS. Não sendo contribuinte de direito, não pode ele pleitear a imunidade tributária, pois se encontra fora do vínculo legal estabelecido entre o sujeito passivo descrito na norma e o Estado.

4. CONTRIBUINTE DE DIREITO E CONTRIBUINTE DE FATO

O contribuinte é o responsável pelo pagamento do tributo. A doutrina diferencia duas categorias de contribuintes, os de fato e os de direito. Amaro define contribuinte da seguinte maneira:

É contribuinte que a Lei o identifica como tal, observando os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio Código Tributário Nacional.

À vista do exposto, podemos afirmar que a definição do contribuinte não pode ignorar a capacidade contributiva do indivíduo, sob pena de inconstitucionalidade (mas não necessariamente esse indivíduo precisa ser “de direito” descrito como contribuinte). Respeitada essa premissa, a constituição não será ferida se o legislador, infraconstitucional indicar como contribuinte uma operação de venda para o consumo, indiferentemente, o vendedor ou o comprador. (AMARO, 2006. p. 302)

O contribuinte de direito é aquele que mantém relação com o Fisco Estadual, devendo cumprir com as obrigações principais e acessórias relativas ao ICMS. Essa espécie de contribuinte tem o dever legal de verter contribuições, mas pode repassar o valor do imposto no preço dos produtos.

Por outro lado, o contribuinte de fato é aquele que realmente suporta o ônus tributário no preço quando compra determinada mercadoria, não sendo, todavia, aquele designado pela lei para pagar o tributo. Misabel Derzi, como atualizadora do livro “Direito Tributário Brasileiro”, de Aliomar Baleeiro, faz o seguinte comentário: “(...) na verdade, o encargo do ICMS não é ser suportado pelo contribuinte de *iure*, como se sabe, mas sim pelo consumidor, que não é sujeito passivo da relação tributária.” (BALEEIRO, 2013, p.675).

Nesse sentido, o STF consolidou seu entendimento em Repercussão Geral, com tese fixada sobre o RE 608872 que é indevida a imunidade às entidades beneficentes sob o argumento de estarem essas suportando o ônus tributário como contribuintes de fato, sendo irrelevante verificar se o tributo repercute economicamente. A Suprema Corte tem compreendido que o valor repassado no preço referente ao importo pago não é tributo, mas sim preço, valor que é contratado entre as partes.

A partir dessa perspectiva, compreenderam os julgadores que o preço depende de vários fatores externos como exemplo o momento da pactuação do preço. Ora, se o preço foi pactuado antes da majoração do tributo, não estará todo o tributo repassado

no preço do bem vendido. Assim, não há que se falar em repasse do imposto, mas sim de preço.

Nesse sentido, segue a ementa do RE 608872:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância. 1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes[...] **6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido transladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa translação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.** 7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes. 8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. 9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”(RE 608872, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017).grifo nosso

Conforme se verifica, o STF tem entendimento firmado no sentido de que a repercussão econômica do imposto no preço do produto não são suficientes para estender a imunidade do contribuinte de fato ao contribuinte de direito.

4.1 Dos argumentos que sustentam o posicionamento do STF.

O primeiro argumento a ser utilizado para corroborar a tese é a legalidade, do qual se afere que contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas em lei. No caso em comento, como já dito e reiterado, o contribuinte do ICMS na operação de venda dos medicamentos é o industrial produtor do insumo e não o hospital. Nesse sentido, o STF já vem se posicionando desde a década de 60, como se afere do Recurso Extraordinário cujo relator é o Ministro Eloy da Rocha no RE 68538/SP:

Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo imposto de consumo, como no atual imposto sobre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para esse efeito, nenhum relevo tem a figura do contribuinte de fato. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos impropriamente chamados impostos indiretos, como, por exemplo, no imposto de vendas e consignações, hoje imposto de circulação de mercadorias. Quem paga esse imposto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço, é, no fim, o consumidor. (...) A circunstância de, nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem. (RE 68538, Relator(a): Min. ELOY DA ROCHA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. BARROS MONTEIRO, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/1969, DJ 18-09-1970 PP-04243 EMENT VOL-00811-01 PP-00146)

A realidade econômica leva o industrial a repassar parte dos gastos tributários ao preço, mas esse repasse não é suficiente para invalidar a forma legal. Nesse sentido, o doutrinador Hugo de Brito sustenta que esse repasse pode ser relevante no âmbito das finanças, para se aferir composição de preços, não no Direito Tributário, conforme se expõe:

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor 9 Em revisão

RE 608872 / MG do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286/287). Grifo nosso

Um segundo argumento utilizado pela Suprema Corte para sustentar sua posição são os elementos que compõem o preço. O doutrinador Schoueri explica a dinâmica do preço da seguinte forma:

[...] em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de 11 Em revisão RE 608872 / MG impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

A partir dessa análise, o autor concluiu ser duvidoso a todo e qualquer imposto indireto a responsabilidade pelo preço. Isso porque qualquer tributo é passível de repercussão no preço e por não existir a certeza de que houve o repasse financeiro do tributo já que o lucro não é tabelado. Ademais, se o contribuinte de fato fosse realmente o responsável, saberia exatamente o valor do tributo pago na transação. Nesse sentido, o doutrinador Hugo de Brito Machado explica “consumidor ou usuário

não é o contribuinte, tanto assim que precisa ser informado a respeito dos tributos que oneram as mercadorias e serviços” (MACHADO, 2013. p. 208).

Portanto, é visível que não há uma forma de saber exatamente a porcentagem real do imposto acoplado ao preço. Nesse sentido, o Ministro Dias Toffoli sustenta no RE 608872:

Também entende não ser possível demonstrar a repercussão por meio do exame da escrita comercial do vendedor, tendo em vista a ausência de estatística que compare o preço da mercadoria praticado e o preço dessa sem a tributação, mantido tudo o mais constante. Esse último preço seria inobservável, pois nunca teria existido. (RE 608872. Relator Min. Dias Toffoli, Brasília, 2 de Abril de 2013)

O terceiro argumento a se trazer à baila é o caráter contratual do preço. O vendedor e o comprador pactuam o preço de compra dos insumos. Existe a repercussão econômica para trás, a esse respeito o Ministro Dias Toffoli explica no citado RE 608872:

como no caso em que o comerciante, já ciente da incidência tributária que vai ocorrer na venda da mercadoria, 12 Em revisão RE 608872 / MG solicita redução do preço ao fabricante, bem como no caso em que o volume de vendas é diminuído em razão do aumento do preço pela inclusão do ônus financeiro do tributo.(RE 608872. Relator Min. Dias Toffoli, Brasília, 2 de Abril de 2013)

Assim, foi dado provimento ao recurso extraordinário em que se pleiteava a não aplicação da imunidade tributária subjetiva. Essa espécie de imunidade ocorre em razão da condição pessoal, visando tutelar a liberdade sindical e política, além de incentivar colaboradores do Estado na prestação de serviços de assistência social sem fins lucrativos. Conforme estabelece art. 150, VI, “c” da CF, referente ao ICMS sobre a aquisição de medicamentos, insumos e serviços por entidade de assistência social na condição de contribuinte de fato.

Logo, a imunidade deve ser interpretada exclusivamente sob o aspecto formal, de modo que mesmo que uma entidade que goze de imunidade tributária adquira uma mercadoria, ocorrerá a incidência normal do ICMS, pois assumirá apenas a condição de contribuinte de fato e a imunidade é direcionada ao contribuinte de direito.

Conforme exposto no julgado paradigma, esse entendimento não se restringe apenas ao ICMS, sua importância e seus efeitos diante da segurança jurídica são tamanhos, que se estende ao IPI, conforme o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IPI. ENTIDADE DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DIVERSOS. CONTRIBUINTE. CONSUMIDOR FINAL. REPERCUSSÃO FINANCEIRA DO TRIBUTO. CONTRIBUINTE DE FATO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O sujeito ativo do IPI exige o tributo do industrial, que, por sua vez, transfere ao consumidor o montante do tributo, discriminado na nota fiscal. Distinguem-se duas relações jurídicas entre: a) a União e o fabricante, de natureza tributária; b) o consumidor e o vendedor, de natureza comercial. 2. Não se pode examinar a pretensa imunidade da autora focalizando apenas a repercussão financeira do tributo, sem considerar todos os elementos estruturais do imposto. Na relação jurídico-tributária, a imunidade não pode ser erigida como óbice, visto que a autora não se enquadra como contribuinte do IPI, tampouco realiza o fato gerador do tributo. 3. O destaque do IPI na fatura não tem o condão de investir o consumidor na condição de sujeito passivo do tributo ou responsável tributário, mas o de instrumentalizar o princípio da não-cumulatividade, concedendo direito de crédito apenas ao industrial ou equiparado. Embora sofra a repercussão financeira da exação, o adquirente do produto fica alheio à relação jurídico-tributária nascida entre o contribuinte e o sujeito ativo. 4. O fenômeno da transferência do encargo econômico não interessa ao direito tributário. É relevante apenas a pessoa designada pela lei como obrigada ao pagamento do tributo. No caso dos tributos indiretos, a regra jurídica de tributação visa atingir diretamente a renda da comunidade, razão pela qual o encargo financeiro é transferido ao consumidor final; contudo, para fins de tributação, importa apenas o sujeito passivo, dito contribuinte de direito. 5. A regra do art. 166 do CTN não torna o contribuinte de fato sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Os titulares do direito de pleitear a repetição do pagamento indevido, desde que provem ter assumido o encargo financeiro ou estejam autorizados pelo terceiro a quem foi transferido o referido ônus, são unicamente o contribuinte ou o responsável tributário. 6. Condena-se a demandante no pagamento das custas processuais e de honorários advocatícios, arbitrados em 10% sobre o valor da causa, 'ex vi' do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC." A parte ora recorrente, ao deduzir o apelo extremo, sustentou que o Tribunal "a quo" teria transgredido o preceito inscrito no art. 150, VI, "c", da Constituição da República. Sendo esse o contexto, passo a apreciar a postulação recursal em referência. E, ao fazê-lo, verifico que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional igualmente versada na presente causa, julgou o RE 608.878/MG, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, nele fixando tese, desautorizadora da pretensão de direito material deduzida pela parte ora recorrente, assim consubstanciada,: "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido." O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora impugnado ajusta-se à diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte estabeleceu na matéria em referência. Sendo assim, e tendo em vista as razões expostas, nego provimento ao recurso extraordinário, por achar-se este em confronto com acórdão proferido pelo Plenário desta Suprema Corte (CPC, art. 932, IV, "b"). Não incide, no caso em exame, o que prescreve o art. 85, § 11, do CPC/15, por

tratar-se de recurso deduzido contra decisão publicada sob a égide do CPC/73. Publique-se. Brasília, 10 de agosto de 2017. Ministro CELSO DE MELLO Relator (STF - RE: 579152 SC - SANTA CATARINA, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 10/08/2017, Data de Publicação: DJe-182 18/08/2017)

A respeito desse julgado, cabe explicar o art. 166 do CTN ⁵.O referido artigo dita que o contribuinte de direito deve pedir autorização ao contribuinte de fato nas ações de repetição de indébito tributário Essa perspectiva leva a crer que o próprio CTN compreende que o contribuinte de fato sustenta o ônus tributário, mas isso não é verdade. O que ocorre é apenas uma possível incidência econômica do encargo tributário no preço que pode ocasionar havendo repetição de indébito, um enriquecimento ilícito por parte do contribuinte. Inclusive o próprio artigo esclarece que é necessária a autorização apenas quando há comprovada transferência do encargo financeiro e não de encargo tributário.

Portanto, no caso em comento, por se tratar de situação análoga, não há que se falar em imunidade ao contribuinte de fato.

5. A NÃO CUMULATIVIDADE PERANTE A NEUTRALIDADE

Um aspecto do ICMS relevante para o presente caso são seus princípios norteadores. Tercio Sampaio Ferraz Júnior explica a importância dos princípios da seguinte forma:

Já os princípios gerais de direito constituem reminiscência do direito natural como fonte. Há autores que os identificam com este, outros que os fazem repousar na equidade, enquanto sentimento do justo no caso em concreto. Sua formulação é indefinida. Há quem os reduza em última análise, aos famosos preceitos romanos: *honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*. De qualquer modo, ainda que se entenda que possam ser aplicados diretamente na solução de conflitos, trata-se não de normas, mas de princípios. Ou seja, não são elementos de repertório do sistema, mas fazem parte de suas regras estruturais (...) (FERRAZ JÚNIOR, 2010).

Nesse sentido, o princípio da não cumulatividade faz parte das regras estruturais do ICMS. Esse princípio foi trazido ao ordenamento jurídico Brasileiro pelo

⁵ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la

IC (Imposto de Consumo) por meio da Lei 2.974 de 1956 e quase dois anos depois, adveio a Lei 3520 de 1958 que ampliou o seu alcance. As regras que continham nas Leis 2974/56 e 3520/58 foram mantidas e consolidadas na Lei 4502/64. Posteriormente, a Emenda Constitucional 18/65 extinguiu o IC substituindo pelo IPI e criando o ICM.

Atualmente, a Constituição da República de 1988 estabelece a não cumulatividade no art. 155, §2º, I da CF⁶ e, também a Lei Kandir no art. 19⁷. Este princípio pressupõe a compensação do imposto pago nas operações de aquisição com o imposto devido em virtude das vendas realizadas. Nesse sentido, o doutrinador André Mendes Moreira define:

Determina a atual Lei maior que tanto o ICMS como o IPI serão compensados com o montante cobrado nas operações anteriores. Contudo, as Cartas pretéritas não se referem à compensação desses tributos, mas sim ao seu abatimento.

A modificação terminológica operada pela CR/88, contudo, não gerou impactos na estrutura da não-cumulatividade. Os termos empregados são sinônimos: o abatimento pressupõe a compensação de créditos e débitos na conta gráfica do contribuinte. Todavia, essa compensação em nada se assemelha à do indébito tributário prescrita nos art. 170 e 170-A do CTN (e regulada pelas leis ordinárias de cada ente federado). A compensação do tributo pago indevidamente é forma de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Já a compensação dos créditos de exação não cumulativas consiste em operação contábil, realizada pelo contribuinte, com o fito exclusivo de se obter o quantum a pagar. (MOREIRA, 2010, p.123)

Semelhantemente, Cláudio Carneiro, em sua obra Impostos Federais, Estaduais e Municipais (2015) explica:

(...) o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços será compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Para a compensação a que se refere a não cumulatividade do ICMS, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente

⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

§ 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁷ Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

cobrado em operações de que tenha resultado a entrada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Porém não dá direito a crédito as entradas de mercadorias ou a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (CARNEIRO, 2015, p. 283)

Ao longo da cadeia tributária da compra e venda dos medicamentos, deve haver a compensação do valor do tributo. Ou seja, o produtor do medicamento ao vender o produto ao hospital destacou o ICMS na nota fiscal de venda. Assim, quando o fornecedor do hospital vende o medicamento ao consumidor final (no caso o hospital), ele deduz do ICMS destacado em razão da venda para o hospital, o ICMS que ele pagou ao adquirir o medicamento do produtor. Essa dinâmica impede que o produto tenha o preço alterado em consequência da incidência do mesmo imposto várias vezes na mesma cadeia tornando-o neutro. André Mendes Moreira explica:

Já a dedução do IVA pago na etapa anterior com destaque em nota fiscal do imposto incidente na operação livra o comercial ou comerciante do ônus financeiro do tributo, permitindo-o repassá-lo adiante. A neutralidade possui a vantagem de evitar discriminações tributárias (afinal, a carga tributária será sempre a mesma independentemente do número de operações gravadas pelo imposto). Assim, a competitividade entre os agentes econômicos será determinada tão somente pelos fatores eficiência, custo e qualidade do produto ou serviço, não sendo afetada pela tributação. (MOREIRA.2010.p. 82)

Assim não se pode falar que o hospital assumiu o ônus econômico da incidência do ICMS. A neutralidade que é inerente aos impostos sobre as vendas, garantida pela aplicação da não cumulatividade impede o ônus excessivo para o consumidor final.

6. DA OFENSA À SEGURANÇA JURÍDICA

Segurança refere-se à proteção, confiança entre relações, de forma que no caso da segurança jurídica relaciona-se à confiança e estabilidade nas relações jurídicas.

Hugo de Brito Machado Segundo (2009) afirma que:

(...) se bem observarmos, toda a ordem jurídica desdobra-se, ou pelo menos deve desdobrar-se, a partir desses dois princípios fundamentais, segurança e justiça, que se completam e se limitam reciprocamente. (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 19).

Assim se deu a Constituição Federal Brasileira de 1988, que já em seu preâmbulo fez referência à segurança jurídica, bem como no caput do seu art. 5º. (SEGUNDO, 2009, p. 19).

Ricardo Lobo Torres (2005) afirma então que a segurança jurídica, segundo a Constituição Federal de 1988, enquadra-se como uma norma-princípio.

Verifica-se que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos, muitos dos quais já previstos expressamente. Todos os fundamentos constitucionais anteriormente referidos, diretos e indiretos, obtidos por dedução ou por indução, não só expressam a vinculatividade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade estabelecidos como ainda definem esses ideais quanto aos seus vários aspectos. O qualificativo de norma jurídica de modo algum afasta o aspecto axiológico do princípio: apenas indica que, como princípio, incorpora e positiva um valor em um nível maior de concretização. (TORRES, 2005, p. 198)

Entretanto, não se considera a segurança jurídica como um princípio absoluto, pelo contrário, muitos constitucionalistas, entre eles Daniel Sarmento, citado por Tartuce, pregam sua flexibilização em face de demais valores garantidos constitucionalmente.

A segurança jurídica – ideia que nutre, informa e justifica a proteção constitucional do direito adquirido – é, como já se destacou, um valor de grande relevância no Estado Democrático do Direito. Mas não é o único valor, e talvez não seja nem mesmo o mais importante dentre aqueles em que se esteia a ordem constitucional brasileira. Justiça e igualdade material, só para ficar com dois exemplos, são valores também caríssimos à nossa Constituição, e que, não raro, conflitam com a proteção da segurança jurídica. Se a segurança jurídica for protegida ao máximo, provavelmente o preço que se terá de pagar será um comprometimento na tutela da justiça e da igualdade substancial, e vice-versa. O correto equacionamento da questão hermenêutica ora enfrentada não pode, na nossa opinião, desprezar esta dimensão do problema, refugiando-se na assepsia de uma interpretação jurídica fechada para o universo dos valores. Ademais, no Estado Democrático de Direito, o próprio valor da segurança jurídica ganha um novo colorido, aproximando-se da ideia de Justiça. Ele passa a incorporar uma dimensão social importantíssima. A segurança jurídica, mais identificada no Estado Liberal com a proteção da propriedade e dos direitos patrimoniais em face do arbítrio estatal, caminha para a segurança contra os infortúnios e incertezas da vida; para a segurança como garantia de direitos sociais básicos para os excluídos; e até para a

segurança em face das novas tecnologias e riscos ecológicos na chamada 'sociedade de riscos'" (TARTUCE, 2012, pag. 30 e 31).

Somando-se os pontos de vista, a segurança jurídica então seria uma norma-princípio de proteção ao direito adquirido analisada à luz da proporcionalidade. (TARTUCE, 2014). Logo, ao se posicionar no sentido contrário a uma tese fixada em repercussão geral, caracteriza-se uma gravíssima quebra de confiança nas relações, sejam estas precedentes à fixação, que deram ensejo à mesma, ou posteriores a ela, que a utilizam como fundamento.

Ora, se assim se decidir, estará desmerecendo todas as decisões relacionadas a essa repercussão geral, descreditando o próprio Poder Judiciário, que estaria agindo de forma completamente desproporcional, abrindo antecedentes que desestabilizariam completamente a jurisprudência, que, pelo menos até então, é considerada uma das fontes de Direito no ordenamento jurídico brasileiro.

Diante disso, depreende-se que seguir a tese fixada em repercussão geral no caso é um meio de se garantir a segurança jurídica, sendo inaceitável qualquer entendimento divergente.

7. DO IMPACTO DO TRIBUTO NO PREÇO

Como bem explicitado no tópico anterior, o tributo decorre de uma imposição legal que o Estado faz as pessoas físicas e jurídicas para captar recursos para financiar seus gastos. Essa prerrogativa, decorre da Constituição da República, possuindo relação direta com a primazia do interesse público sobre o privado. Sobre o exposto, Schoueri afirma o que segue:

A existência do Estado Fiscal está atrelada à existência de tributos. Na medida do agigantamento das tarefas estatais, cabe ao ordenamento promover os meios para o Estado financiar seus gastos. Cogita-se aqui a obtenção de receitas públicas. (Schoueri, 2012)

Na relação jurídico-tributária o elemento volitivo dos sujeitos, ou seja, a vontade destes de participarem daquele negócio jurídico não está presente. Esse tipo vem da competência do Estado de tributar, de sua vontade imperativa, visto que é ele que tem o dever de promover o bem estar social.

O tributo é a principal fonte de receita pública que se vale o estado democrático de direito que tem o capitalismo como princípio basilar. Sendo assim, eles são as principais fontes de obtenção de receitas e para isso o estado exerce uma atividade tributante.

Conceitua-se tributo, então, como prestação pecuniária compulsória em moeda corrente, ou valor que nela se expressa, instituída em lei que não constitui sanção de atos ilícitos e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Deve-se ressaltar que a noção conceitual de tributo é normatizada, positivada, não sendo um conceito extremamente dogmático, doutrinário. Em virtude das quase incontroversas perspectivas acerca do tributo, o legislador visou positivá-lo, definir o tributo no Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Diante disso, tem-se que: a vontade, que é elemento motriz no campo das relações privadas, não cabe no âmbito do tributo já que este é compulsório. Ao se considerar o pagamento em moeda, afasta-se a discussão acerca da possibilidade do cumprimento da obrigação tributária por qualquer outra forma, apesar de isso ocorrer por exceção em casos de inadimplência configurada por não ter cumprido, anteriormente, a obrigação que somente poderia ser paga por moeda corrente. Cabe acrescentar ainda que em função da expressão “valor que nela se possa exprimir”, se aceita o pagamento por cheques e ordens de pagamento, por exemplo. Além disso, como já dito, é instituído por lei de modo impositivo, plenamente vinculado em lei, cobrado mediante atividade administrativa, não podendo ter como pressupostos os atos ilícitos, não podendo assumir a forma de sanção.

O que o Hospital Santa Casa de Misericórdia suporta, na condição de contribuinte de fato, não é tributo, pois este não integra a relação jurídico-tributária. O que ele paga é preço, acordado contratualmente por meio da compra e venda, onde pode ou não existir o repasse do encargo econômico do tributo por parte do contribuinte de direito, que no caso é o vendedor dos fármacos.

Não interessa para fins de Direito Tributário, quais são os elementos que constituem o preço de um produto, pois dentro dele existem diversas variáveis que não se referem à matéria tributária. Um exemplo, dentro do preço podem se encontrar o pagamento da assessoria jurídica prestada para a empresa e nem por isso, este será considerado pagamento de honorários. O que importa, é a relação entre contribuinte de direito e Estado, pois nela é que ocorrerá o pagamento formal do tributo, sendo comprovado por diversas vezes neste memorial que a Santa Casa não integra essa relação, e desse modo, não é contribuinte de direito.

8. DO PEDIDO

O Hospital Santa Casa de Misericórdia não preenche o principal requisito essencial ao cabimento da imunidade subjetiva do caso, qual seja, não exerce o papel de contribuinte de direito, sendo apenas contribuinte de fato, o que caminha em desencontro à jurisprudência atual, sob a forma de grave ameaça ofensa à segurança jurídica. Então, o Requerente não faz jus à imunidade sobre os medicamentos adquiridos.

Ante o exposto, requer que seja mantida a não aplicação da imunidade tributária, de forma que seja devida a incidência e cobrança do ICMS sobre os medicamentos adquiridos pelo contribuinte de fato. Afinal, resta-se demonstrado o entendimento cuja tese foi fixada sob repercussão geral pelo STF quando do julgamento do RE.

Requer, portanto, com fulcro no art. 150, VI, “c” da CF, nos arts. 9º, e 14 do CTN, bem como na jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Federal com tese em repercussão geral fixada, que seja julgado improcedente esse recurso, primando a legalidade, a supremacia constitucional e a segurança jurídica.

Nesses termos, pede deferimento.

Local, data.

Advogado
OAB nº. xxx

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 edição. São Paulo. Saraiva. 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitação Constitucional ao poder de tributar**. 7 ed. Revista e compilada à luz da constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10-96. Por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 10 jul. 2018.

BRASIL. Lei 12101 de 2009. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm> Acesso em 15 de set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 68538. Relator Min. Eloy da Rocha. Brasília, 03 de dez de 1969

BRASIL.SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 203755 ES. Relator: CARLOS VELLOSO. Data de Julgamento: 17/09/1996. **JusBrasil**. 1996. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/743509/recurso-extraordinario-re-203755-es/inteiro-teor-100459772>>. Acesso em: 29 de jul. 2018.

BRASIL.SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 915014. Min Relator Roberto Barroso. Tribunal Pleno, julgado em 24/05/2016. Disponível em:<
<http://www.portaljustica.com.br/acordao/301936>> Acesso em: 15 de setembro de 2018.

Superior Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário 608872. Relator Min. Dias Toffoli, Brasília, Data de Julgamento 2 de Abril de 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE: 579152 . Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 10/08/2017, Data de Publicação: DJe-182 18/08/2017

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva.. 2015

Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 jul. de 2018.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Técnica Decisão Dominação. 6 edição. São Paulo. Editora Atlas S.A..

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação indireta no direito brasileiro. Tributação indireta no direito brasileiro.** São Paulo. Malheiros Editores Ltda., 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro.** São Paulo. Ed. Atlas 2009.

MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos.** São Paulo. Ed. Noeses, 2010.

MURTHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo. Martins Fontes. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário. 2ª edição.** São Paulo. Saraiva, BRASIL.

TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil.** São Paulo. Ed. Método, 2014.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil:** volume único. 2. ed. ver., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2012.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de Bens e Serviços.** Belo Horizonte: Ed Mandamentos, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** Rio de Janeiro. Ed. Renovar. 2005

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias.** Rubens Gomes de Sousa (trad). Rio de Janeiro. Financeiras. 1952